

## Le slide

### 5 COMPRAVENDITA DI TERRENI SOGGETTA A IMPOSTA DI REGISTRO

#### Tassazione «ordinaria»

- Imposta di registro = 12%, minimo 1.000 euro
- Imposta ipotecaria = 50 euro
- Imposta catastale = 50 euro

#### Acquisto del coltivatore diretto, dello Iap e della società agricola

- Imposta di registro = 200 euro
- Imposta ipotecaria = 200 euro
- Imposta catastale = 1%

### 6 PENALIZZATE LE PICCOLE COMPRAVENDITE

Imponibile 4.000 euro (posto auto, no prima casa)

#### Fino al 31 dicembre 2013

- Imposta di registro = 7% = 280 euro
- Imposta ipotecaria e catastale = 168 + 168 euro
- Imposta di bollo e tasse ipotecarie = 320 euro
- Totale = 936 euro

#### Dopo il 31 dicembre 2013

- Imposta di registro = 9% = 1.000 euro
- Imposta ipotecaria e catastale = 50 + 50 euro
- Imposta di bollo e tasse ipotecarie = nulla
- Totale = 1.100 euro

### 7 SOPPRESSE AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

#### Articolo 10, comma 4, Dlgs 23/2010

Relativamente agli «atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento» (...) «sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali»

- Apporti a fondi immobiliari?
- Separazione e divorzio?

### 8 OPERAZIONI D'IMPRESA

#### Cessione d'azienda con immobili

Il valore immobiliare si tassa al 9% (anziché al 10%)

#### Conferimento di fabbricati strumentali

Registro al 4%

#### Conferimento di immobili in società Ue

Registro fissa, ipocatastale al 3%

caso specifico, piuttosto che come una imposizione agevolata.

Analizziamo ora caso per caso le situazioni, confrontando la vecchia e la nuova disciplina applicabile.

■ **Immobili di interesse storico artistico.** Fanno parte della prima categoria di tagli, innanzitutto, gli immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti al vincolo disposto in precedenza dalla legge 1089/1939 e ora dal Dlgs 42/2004 (il Testo unico dei beni culturali). Fino al 31 dicembre scorso, il trasferimento di questi fabbricati (se ceduti con atto non imponibile a Iva) era soggetto all'imposta di registro del 3% (oltre a un altro 3% per imposte ipotecaria e catastale). Con il 1° gennaio 2014, la tassazione di registro sale al 9% mentre scendono alla misura fissa di 50 euro ciascuna le imposte ipotecaria e catastale. Il risultato è dunque quello di un notevole incremento.

■ **Acquisti dei Comuni.** Stellare l'aumento della tassazione degli acquisti da parte dei Comuni. Fino al 31 dicembre, si applicavano le imposte fisse di registro e ipotecaria (di 168 euro ciascuna) e l'imposta catastale dell'1 per cento. Dal 1° gennaio con il registro si passa al 9% e le imposte ipotecaria e catastale si abbattano alla misura fissa di 50 euro ciascuna.

■ **Acquisti delle Onlus.** Anche le Onlus escono malconce dalla riforma, che ora tassa i loro acquisti con l'aliquota del 9% di imposta di registro e con le solite due misure fisse di 50 euro per l'imposta ipotecaria e per l'imposta catastale. Anteriormente, gli acquisti delle Onlus trovavano una favorevole accoglienza da parte della legge di registro (che disponeva l'applicazione della sola misura fissa di 168 euro) e un trattamento "ordinario" quanto alle imposte ipotecaria e catastale (e cioè un carico complessivo del 3 per cento).

■ **Immobili all'estero.** Nei limitati casi in cui in Italia si stipulavano contratti aventi a oggetto immobili siti all'estero, la legislazione cessata con il 2013 prevedeva l'applicazione dell'imposta di registro in misura ovviamente fissa, in considerazione del fatto che la tassazione proporzionale è applicata dallo Stato nel quale l'immobile è situato. Ora invece, inespugnabilmente, non solo si deve applicare l'aliquota del 9% (provocando una doppia imposizione transfrontaliera), ma occorre anche considerare che la base imponibile è data dal valore "pieno" del bene in questione (e cioè senza poter far ricorso alla prassi del "prezzo-valore") e che non si

può accedere all'agevolazione "prima casa".

■ **Immobili in piani particolareggiati.** L'acquisto di immobili compresi nell'ambito di piani particolareggiati di edilizia residenziale beneficiava, a condizione del completamento del programma edilizio entro un certo tempo, dell'imposta di registro dell'1% (ma con l'aliquota complessiva 4% si dovevano applicare le imposte ipotecaria e catastale). Con la riforma, bisogna applicare l'aliquota del 9% per l'imposta di registro (con un considerevole aumento della tassazione), con il parziale sollievo delle imposte ipotecaria e catastale nella misura di soli 50 euro per ciascuna.

■ **Apporti a fondi immobiliari.** Fino al 31 dicembre 2013, l'apporto di immobili in un fondo immobiliare da parte di un privato (o l'apporto di abitazioni da parte di un soggetto Iva in regime di esenzione da Iva) scontava l'imposta di registro in misura fissa. Lo si ricavava dall'articolo 9, comma 1, Dl 351/2001 e da due norme del Testo unico dell'imposta di registro (Dpr 131/1986): l'articolo 7 della Tabella e l'articolo 11 della Tariffa Parte Prima. Le imposte ipotecaria e catastale erano però dovute nella misura ordinaria del 3% complessivo.

È dunque questa una "agevolazione" e, come tale, cancellata dal nostro ordinamento dal 1° gennaio 2014? Pare proprio di no: l'apporto in un fondo è una situazione talmente particolare da permettere di qualificare la sua tassazione non come "agevolata", ma come la tassazione "specificata" di questa determinata scena contrattuale, che è ben lungi dal poter essere classificata come un beneficio fiscale.

■ **Separazione e divorzio.** Una delle situazioni che maggiormente potrebbe essere incisa dalla nuova norma sul taglio delle agevolazioni è quella dei trasferimenti patrimoniali operati nell'ambito di un procedimento di separazione e di divorzio. L'articolo 19 della legge 74/1987, sul divorzio sancì l'esenzione completa da ogni tributo per questo tipo di attività. La Corte Costituzionale, con sentenza 154/1999 estese questa previsione anche ai procedimenti di separazione coniugale, ritenendo illegittima la disparità di trattamento tra le due ipotesi.

Ebbene, se si ritenesse che questa fattispecie sia da classificare come "agevolazione", dal 1° gennaio 2014, dovrebbe accadere che - da un regime di completo esonero da tassazione - si dovrebbe passare (ipotizzando un

valore imponibile di 100mila euro) a un carico fiscale di:

- 1 9.100 euro (9mila + 50 + 50) in caso di compravendita per la quale non si applichi l'agevolazione "prima casa";
- 2 3.100 euro (3mila + 50 + 50) se è utilizzabile l'agevolazione "prima casa".

Ma pare che una tale conclusione non sia quella più appropriata, in quanto sembra abbastanza chiaro che - nel caso in esame - non si debba ragionare tanto in termini di "agevolazione", ma si debba piuttosto ritenere che si tratti di un regime fiscale "specifico". Vale a dire, un trattamento tributario dettato ad hoc con riguardo alla peculiarità di questi trasferimenti, non al fine di "agevolarli" ma, al contrario, per non trovare nella disciplina tributaria un inciampo alla loro effettuazione, e cioè allo scopo di non impedire, per ragioni meramente fiscali, la sistemazione di situazioni il cui valore sociale è ben più elevato della semplice questione tributaria che esse sollevano.

## La riforma e l'Iva

La riforma della tassazione dei trasferimenti immobiliari (detta dall'articolo 10, Dlgs 23/2011, e dall'articolo 26, Dl 104/2013) riguarda principalmente gli atti soggetti a imposta di registro, ma ha un indubbio impatto anche sulle operazioni che rientrano in campo Iva.

Infatti, per quelle imponibili a Iva, le imposte di registro, ipotecaria e catastale degradano alla misura fissa (la quale dal 1° gennaio è stata elevata da 168 a 200 euro). Mentre per alcune operazioni soggette a Iva - ma esenti dall'applicazione di quest'ultima imposta - si deve applicare l'imposta proporzionale di registro e quindi la riforma ha un pieno impatto.

Vediamo i due casi.

■ **Le operazioni esenti da Iva.** Gli atti di trasferimento esenti da Iva, se hanno per oggetto immobili abitativi (si pensi alla vendita di una abitazione dopo il decorso di un quinquennio dalla sua ultimazione), sono dunque soggetti a imposta proporzionale di registro.

Anche questi atti beneficiano pertanto dell'affievolimento impositivo che deriva:

- 1 dall'introduzione delle nuove aliquote del 2% (applicabile se l'acquirente domanda l'agevolazione "prima casa") e del 9% (applicabile in ogni altra ipotesi);
- 2 dall'abbattimento a 50 euro per ciascuna delle imposte ipote-

caria e catastale;

1 dall'abolizione dell'imposta di bollo e delle tasse ipotecarie (dovute nella complessiva misura di 320 euro fino allo scorso 31 dicembre).

■ **Le operazioni imponibili a Iva.** Viceversa, un lieve incremento del carico impositivo si ha, dal 1° gennaio scorso, per le operazioni imponibili a Iva, nelle quali, per il principio di alternatività, occorre applicare le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa: infatti, l'importo di queste tasse fisse è stato elevato, come già osservato, da 168 a 200 euro. Al riguardo, è bene precisare che:

- 1 le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella nuova misura fissa di 50 euro per ciascuna, quando si tratta di atti soggetti alle nuove aliquote del 2 e del 9 per cento;
- 2 in ogni altro caso, come è quello degli atti imponibili a Iva, le imposte fisse (di registro, ipotecaria e catastale) sono dovute, dal 1° gennaio 2014, nella nuova misura di 200 euro ciascuna.

■ **Le operazioni delle società di trading immobiliare.** Un notevole incremento di tassazione si ha nel caso dell'acquisto di abitazioni, in esenzione da Iva, da parte di società che hanno per oggetto il commercio di beni immobili.

Per queste operazioni, fino al 31 dicembre 2013, era prevista infatti un'aliquota di registro dell'1%, al fine di non penalizzare il commercio di abitazioni da parte delle imprese che professionalmente ne effettuano l'acquisto al fine della rivendita: in sostanza, per parificare l'acquisto che fosse imponibile a Iva con l'acquisto in esenzione da Iva (e quindi con applicazione dell'imposta proporzionale di registro).

Questa "corsia preferenziale", con il 1° gennaio 2014, è stata ingiustamente chiusa e pertanto questi atti sono ora tassati secondo il metodo "ordinario": imposta di registro al 9% e imposta ipocatastale nella misura fissa complessiva di 100 euro.

■ **Le cessioni di fabbricati strumentali.** Nulla cambia in merito alle imposte ipotecaria e catastale dovute per la cessione di fabbricati strumentali che rientri in campo Iva. Infatti, sia che si tratti di operazioni imponibili (ad esempio: fabbricato venduto immediatamente dopo la sua costruzione) che di operazioni esenti (ad esempio, fabbricato venduto da impresa non costruttrice che non eserciti l'opzione per l'imponibilità), le imposte ipotecaria e catastale rimangono stabili nella "vecchia" rispettiva misura del 3 e dell'1 per cento.

Cambia solamente il loro importo minimo (che ora non può essere

inferiore a 200 euro) e l'importo dell'imposta fissa di registro, che passa da 168 a 200 euro.

In questo caso non può essere applicata, per le imposte ipotecaria e catastale, la nuova misura fissa di 50 euro perché essa, come già osservato, non si può utilizzare per qualsiasi trasferimento immobiliare, ma solo per quelli che siano tassati con la nuova imposta di registro del 2 o del 9 per cento.

## Le operazioni d'impresa

I conferimenti immobiliari in società hanno, dal 1° gennaio scorso, il seguente "triplo binario":

- 1 l'aliquota di registro del 4% (cui va aggiunto un complessivo 3% a titolo di imposte ipotecaria e catastale), se il conferimento ha per oggetto un fabbricato strumentale;
- 2 l'aliquota di registro del 9% (cui aggiungere 100 euro per imposte ipotecaria e catastale), per il conferimento di qualsiasi altro fabbricato e per le aree edificabili;
- 3 l'aliquota di registro del 12% (oltre all'imposta ipotecaria e catastale di complessivi 100 euro) se l'oggetto del conferimento è un terreno agricolo.

Nel caso delle cessioni di azienda, si riduce il carico impositivo delle operazioni nel cui ambito siano compresi anche fabbricati, in quanto la parte del valore di cessione riferibile a questi asset passa da una tassazione complessiva del 10% (per imposte di registro, ipotecaria e catastale) alla nuova tassazione formata dal 9% di imposta di registro e dall'importo fisso di 100 euro per imposte ipotecaria e catastale.

Viceversa, un lieve incremento di tassazione si ha, dal 1° gennaio scorso, per i conferimenti d'azienda in società: si continuano a scontare tre imposte fisse (per imposte di registro, ipotecaria e catastale) ma sostituendo il nuovo importo di 200 euro (dovuto per ciascuna di esse) al precedente importo di 168 euro.

Resta tassato con la sola imposta fissa di registro il conferimento in società aventi sede in Paesi appartenenti all'Unione europea di immobili siti in Italia (nel caso di conferimento in Paesi extra-UE si deve applicare invece il trattamento "ordinario" e cioè l'imposta di registro proporzionale del 9 per cento). Quindi, l'unica variazione rispetto al passato è, in questo caso, l'aumento dell'importo fisso da 168 a 200 euro per tutte le tre imposte applicabili (registro, ipotecaria e catastale).